

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 36016C**

Inscrit le 18 mars 2015

---

**Audience publique du 21 mai 2015**

**Appel formé par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 4 mars 2015 (n° 35474 du rôle)  
dans un litige ayant opposé Monsieur ... ..., ... (Suisse),  
à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'échange de renseignements**

---

-

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 36016C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 18 mars 2015 par Madame la déléguée du gouvernement Betty SANDT, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 9 mars 2015, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 mars 2015 (n° 35474 du rôle) dans un litige ayant opposé Monsieur ... ..., domicilié à CH-..., à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 octobre 2014 en matière d'échange de renseignements sur demande adressée à la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., le tribunal ayant annulé ladite décision, renvoyé le dossier audit directeur en prosécution de cause et condamné l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 27 avril 2015 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT et Maître Elodie GIRAULT, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mai 2015.

---

-

Par courrier du 13 octobre 2014, référencé sous le numéro 2014-508-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après la « *société* ... », de lui fournir des renseignements pour le 18 novembre 2014 au plus tard suite à une demande

d'échange de renseignements du 16 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1<sup>er</sup> avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par la « *Convention* », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », et, d'un autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée en les termes suivants :

*« Suite à une demande d'échange de renseignements du 16 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1<sup>er</sup> avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 18 novembre 2014 au plus tard.*

*Identité des personnes concernées par la demande :*

*... ...*

*Date de naissance : ....*

*Adresse connue en France: ....*

*..., épouse ...*

*Date de naissance : ....*

*L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.*

*Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements. Celles-ci ont établi que les époux ... étaient en fait des résidents fiscaux français, malgré que ces derniers se soient déclarés résidents suisses et de ce fait tous les revenus de source française ou étrangère sont à déclarer en France. La demande vise à appréhender la totalité des revenus des époux ....*

*Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2012 :*

*Veuillez fournir des détails sur les investissements (objet, nature, montants, dates, rendements, ...) effectués par Monsieur et/ou Madame ... dans la société ... Sàrl respectivement dans la société ... qui détient à 100% la société ... Sàrl.*

*Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.*

*Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.*

*La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la*

*notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (...)* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 novembre 2014, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 13 octobre 2014.

Dans son jugement du 4 mars 2015, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 13 octobre 2014.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 18 mars 2015, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 mars 2015.

L'Etat reproche au tribunal d'avoir retenu à tort que les autorités fiscales se seraient livrées à une pêche aux renseignements, nonobstant le fait que leur demande satisferait à toutes les conditions posées par la Convention et par la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* ». Ainsi, tout en ayant constaté à juste titre que la condition d'identification du contribuable visé serait satisfaite en l'espèce, le tribunal aurait conclu à tort que la condition de la finalité fiscale à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable ne serait pas vérifiée en l'espèce en se livrant à une interprétation erronée de cette norme.

En premier lieu, l'Etat rappelle que la demande des autorités françaises spécifierait l'identité de la personne concernée par la demande, à savoir Monsieur ... et son épouse, Madame ... , de manière que la condition de l'identification du contribuable visé se trouverait vérifiée en l'espèce.

En deuxième lieu, l'Etat estime que la demande des autorités françaises porterait valablement sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2012 nonobstant l'argumentation de l'intimé relative au transfert de sa résidence fiscale de la France vers la Suisse. Ainsi, eu égard à la date de ce transfert du 28 décembre 2010 invoquée par l'intimé, il aurait conservé la qualité de résident fiscal français jusqu'à cette date, ce qui légitimerait en tout cas la demande de renseignements pour cette période. Quant à la période du 28 décembre 2010 au 31 décembre 2012, l'Etat soutient que les autorités françaises pourraient également valablement requérir des renseignements quant à cette période, au motif que la demande en cause viserait à déterminer si oui ou non certains revenus n'ont pas été déclarés en France et que les autorités françaises préciseraient qu'elles seraient en mesure d'établir que les époux ... seraient en réalité encore à considérer comme résidents fiscaux français pour cette période, cette indication étant corroborée par des éléments factuels concrets. Dans la mesure où le but d'une demande d'échange de renseignements consisterait dans la collecte d'informations dont il est probable qu'elles soient pertinentes pour élucider les affaires fiscales d'une ou de plusieurs personnes déterminées, il n'appartiendrait pas aux autorités de l'Etat requis d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête ou du contrôle fiscal mené dans l'Etat requérant ni de mettre en question des éléments du fond du dossier, la personne visée devant soulever de telles questions dans le cadre de la procédure initiée dans l'Etat requérant. L'Etat ajoute que même dans l'hypothèse où l'intimé arriverait à établir sa résidence fiscale en Suisse, il n'en resterait pas moins qu'il pourrait être valablement visé par la demande des autorités françaises pour la période après le 28 décembre 2010 sur base de la directive 2011/16 dont le champ d'application ne serait pas restreint aux personnes résidentes.

Pour le surplus, l'Etat considère que la demande du 16 septembre 2014 serait conforme aux exigences relatives à l'indication concernant les renseignements recherchés, à la description du but fiscal, qui serait la détermination des revenus propres et professionnels ainsi que l'établissement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital, et à l'indication des personnes pouvant être en possession des renseignements demandés.

Relativement à la condition de l'utilisation préalable des sources habituelles de renseignement prévues par les procédures fiscales internes françaises, l'Etat soutient que la demande des autorités françaises du 16 septembre 2014 contiendrait un descriptif précis et détaillé des faits et opérations du contrôle en cours et des résultats d'ores et déjà obtenus par les autorités françaises, de sorte qu'il serait démontré que lesdites autorités auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'être adressées à l'autorité compétente luxembourgeoise. L'Etat reprend les indications contenues à cet effet dans la demande du 16 septembre 2014 et renvoie à la confirmation expresse contenue dans ladite demande suivant laquelle les autorités françaises confirmeraient expressément avoir épuisé toutes leurs sources habituelles de renseignements internes, afin d'en déduire que cette condition prévue par l'article 22 de la Convention et l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 serait également remplie en l'espèce. Dans ces conditions, il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise d'analyser et d'apprécier le contenu concret ni le déroulement de la procédure accomplie par les autorités françaises, voire de demander des justifications à l'autorité française.

Sur base de ces éléments, l'Etat conclut que la demande des autorités françaises contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements demandés puissent être considérés comme respectant la condition de la pertinence vraisemblable, notamment en ce qu'elle ne constituerait pas une demande de renseignements de nature spéculative, mais ferait état de l'existence de liens apparents avec l'enquête des autorités françaises. L'Etat ajoute qu'un échange de renseignements en matière fiscale devrait porter sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration de l'impôt ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale, de manière que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il est probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une personne déterminée. Le juge de l'Etat requis ne serait pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle, lequel justifie la demande de renseignements, est positivement établie, mais seulement de contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle et de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant. En outre, le litige sous examen serait un contentieux d'annulation et non de réformation, entraînant que son objet serait limité au contrôle de la régularité de la décision directoriale critiquée et non pas étendu à l'analyse du fond, dont notamment l'ensemble du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en France. L'Etat rappelle le contenu des informations fournies par les autorités françaises en guise de justification de la demande du 16 septembre 2014 et le fait que ces dernières se seraient référées au contrôle de l'intimé effectué en France et ont indiqué qu'elles seraient en mesure d'établir le maintien de la qualité de résident fiscal nonobstant le transfert officiel du domicile vers la Suisse. Dans la mesure où l'intimé aurait partant en cette qualité dû déclarer tous les revenus et éléments de patrimoine de source française et étrangère aux autorités fiscales françaises et où la demande des autorités françaises tendrait à appréhender la totalité des revenus et du patrimoine des époux ... qui auraient tenté de dissimuler certains revenus ou biens, les renseignements demandés consistant en la confirmation ou non de l'existence d'investissements effectués par les époux ... dans la société ... ou dans sa société ... s'inscriraient dans cet objectif et devraient être manifestement considérés comme vraisemblablement pertinents pour l'administration française afin de déterminer les revenus d'origine étrangère de l'intimé.

L'Etat critique les considérations du tribunal relatives au défaut de tout document ou renseignement probants établissant de manière non équivoque un lien de nature sociale ou contractuelle entre lesdites sociétés et l'intimé en soutenant que la pertinence vraisemblable des renseignements relatifs à l'investissement de l'intimé dans les deux sociétés luxembourgeoises visées résulterait des autres éléments prédécrits. Dans ces conditions, il

n'appartiendrait pas à l'administration luxembourgeoise de demander à l'autorité française d'apporter des justifications des éléments à la base de sa présomption acquise dans le cadre de son contrôle en France à l'égard des époux ... quant à l'existence de revenus et d'éléments de fortune dissimulés, dont les investissements dans les sociétés ... et ... feraient partie, de manière qu'il ne serait pas nécessaire que l'autorité française fasse état dans sa demande de renseignements d'un lien entre les époux ... et les sociétés de droit luxembourgeois visées. Cette vue se trouverait également confirmée par le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'échange de renseignements à des fins fiscales. L'Etat ajoute finalement que les renseignements demandés par les autorités françaises ne seraient pas des données secrètes mais des informations contenues dans des documents, livres et registres dont la tenue correspondrait à des obligations légales et dont la publicité ou l'accès de certaines autorités serait légalement prévus.

Sur la base de l'ensemble de ces considérations, l'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris et au rejet du recours de l'intimée.

Il se dégage du libellé de la décision d'injonction directoriale déférée que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16 et que le directeur fait référence, dans la rubrique « *Concerne* » à la fois à la loi du 31 mars 2010 et à la loi du 29 mars 2013. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision déférée que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 et dès lors sur ces deux ensembles de dispositions.

Etant donné que le directeur peut valablement soit baser une décision d'injonction sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national, soit en faire une application cumulative selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise, il y a lieu d'examiner la validité de la décision déférée par rapport à l'ensemble desdites dispositions.

L'article 22 de la Convention, dans la teneur lui conférée par l'Avenant du 3 juin 2009, dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

*« 1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 ».*

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

*« L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

*(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005 » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « Manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint encore les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3<sup>e</sup> alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « pertinence vraisemblable ».

Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n°s 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé

qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1<sup>er</sup>, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub k*) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne (...)* », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

- a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*
- b) la finalité fiscale des informations demandées.*

*L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub 8*), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles concernant, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par

rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : *« Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif ».*

La norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive (cf. Cour adm. 19 mars 2015, n° 35750C du rôle, disponible sur <http://www.justice.public.lu/fr/jurisprudence/juridictions-administratives/index.php>).

Tout d'abord, il convient de préciser, de concert avec les premiers juges, que la demande de renseignements en cause définit l'identité des personnes concernées par l'enquête en cours en France comme étant Monsieur ... .. et son épouse, Madame... .., domiciliés aux termes de la même demande, à F-.....

C'est ensuite à juste titre que les premiers juges ont écarté l'argumentation de l'intimé relative à sa prétendue non-imposabilité en France du fait du transfert de son domicile vers la Suisse en décembre 2010 pour dénier toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités françaises, notamment au regard de leur but fiscal. En effet, dans la mesure où la directive 2011/16 dispose dans son article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, qu'elle « *s'applique à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* » et où elle impose dans son article 1<sup>er</sup> que les « *États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2* » sans poser une quelconque restriction relative au cercle de personnes pouvant faire l'objet d'un échange de renseignements, il y a lieu de conclure que la même directive 2011/16 impose aux États membres de donner suite à une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre État membre et portant sur une personne qui n'est résidente d'aucun des deux États membres impliqués. Ainsi, contrairement à l'argumentation de l'intimé, la qualité de résident fiscal suisse dont il se prévaut n'est pas de nature à exclure l'application de la directive à la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, mais peut tout au plus influencer sur la question de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements portant sur un résident d'un autre État.

Quant à la finalité fiscale des informations sollicitées, la demande des autorités françaises indique que « *Monsieur et Madame ... , de nationalité française, ont déclaré à l'administration fiscale française être résidents suisses depuis le 28/12/2010. L'administration est en mesure d'établir que Monsieur et Madame ... .. sont en réalité résidents fiscaux français au titre des années 2011 et 2012. La famille ... a conservé sa résidence en France à ... ainsi que ses habitudes de vie (hobbies, dépenses de vie courante, remboursement de frais médicaux, allocations familiales, etc), sa famille et ses amis. Les tableaux de domiciliation démontrent également une présence largement supérieure en*



*France. En outre, Monsieur ... continue à exercer des fonctions importantes dans certaines des sociétés cédées. Il détient une importante participation dans la société française ..., à laquelle il a cédé le 08/04/2011 la totalité de sa participation dans les sociétés ... et ... ..., dont il est le fondateur. L'essentiel du patrimoine immobilier et des ressources de la famille ... se situe en France et plus particulièrement à F- : ils perçoivent d'importants revenus fonciers de leurs nombreuses SCI louant des biens. En outre, ils disposent d'une résidence à F-, une à F- et une autre acquise en 2010 à F-. Au vue de certaines investigations menées par le service, droit de communication et demande de copie de pièces bancaires, il s'avère que Monsieur ... mais également son épouse ... disposeraient au Luxembourg de comptes bancaires sur lesquels il est avéré qu'une partie des sommes a été versée lors desdites cessions en 2011, mais également en 2012. Le service n'a pu obtenir plus d'information sur des comptes ouverts au Luxembourg auprès des contribuables. Or en tant que résidents fiscaux de France, les contribuables étaient tenus de déclarer pour l'ensemble de leur foyer fiscal, au titre de 2011 et 2012, leurs comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels elle détient une procuration. De même, ils devaient déclarer pour l'ensemble de leur foyer fiscal, les revenus de source française et étrangère, ainsi que leur patrimoine situé en France et à l'étranger. Malgré des demandes réitérées du service, les contribuables n'ont pas souhaité produire les relevés des comptes bancaires concernés. La présente demande a pour objet d'appréhender la totalité de leurs revenus et leur patrimoine sur les années 2010 à 2012 ». La demande étrangère retient encore au titre des conclusions préliminaires de l'enquête en France que « le contribuable a cédé plusieurs de ses sociétés sises à F-... courant 2011. Certaines sommes non déclarées peuvent avoir été virées directement sur des comptes ouverts au LUXEMBOURG ».*

Dans le cadre de leur examen de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités françaises par rapport au cas d'imposition et à la finalité circonscrite, les premiers juges ont relevé à juste titre si les activités professionnelles de Monsieur ... sont certes énumérées dans le formulaire d'échange de renseignements comme étant celles de « *Président de sociétés* », l'existence d'un lien quelconque entre sa personne et les sociétés ... et ... ..., à quelque titre que ce soit, n'est pas avancée par les autorités fiscales françaises pour justifier la collecte des informations demandées, lesdites sociétés - ni d'ailleurs aucune autre société de droit luxembourgeois - n'apparaissant dans le descriptif du cas d'imposition soumis par les autorités fiscales françaises ni n'étant d'ailleurs indiquées comme étant elles-aussi concernées par les investigations poursuivies en France. Les autorités françaises mentionnent par contre essentiellement des comptes étrangers prétendument détenus par les époux ....

Or, même si elle n'entend pas aller jusqu'à requérir, comme les premiers juges l'ont fait, la production d'un document ou renseignement probant établissant de manière non équivoque un lien de nature sociale ou contractuelle entre lesdites sociétés et Monsieur ..., la Cour ne saurait pas non plus suivre la pétition de principe du délégué du gouvernement revenant à admettre que la description suffisamment précise du cas d'imposition contenant des justifications de la recherche d'éléments de revenus et de fortune d'origine étrangère établirait la pertinence vraisemblable de la sollicitation de renseignements auprès de tout tiers dans un autre Etat sans que l'autorité compétente de l'Etat requérant doive faire état, dans sa demande de renseignements, d'un lien entre la personne visée par son contrôle et le tiers détenteur d'informations dans l'Etat requis. Pareille analyse aurait en effet pour conséquence, par rapport à une situation telle celle de l'espèce, de rendre admissible une demande de renseignements et, à sa suite, une décision d'injonction à l'égard de toute société de droit luxembourgeois quelconque pour autant qu'elle soit nommément désignée dans la demande de renseignements étrangère. Ainsi, sans devoir établir la preuve des éléments à la base de leur présomption relative à des liens entre l'intimé et les deux sociétés

luxembourgeoises visées, il aurait cependant incombé aux autorités françaises d'indiquer dans leur demande des éléments factuels établissant ou du moins indiquant de manière retraceable l'existence d'un lien de nature sociétale ou contractuelle entre l'intimé et les sociétés ... et ... .... Ces indications auraient permis aux autorités luxembourgeoises de retracer la pertinence vraisemblable de renseignements à requérir de la part de la société ... spécifiquement visée quant à l'existence d'investissements de la part des époux ... par le biais de cette société ou de sa société mère.

A défaut de tels éléments relatifs à des liens pour le moins retraceables entre les époux ... et les sociétés ... et ... ..., la Cour rejoint les premiers juges dans leur conclusion que les autorités fiscales françaises se sont livrées à une « *pêche aux renseignements* » contraire à la norme de la pertinence vraisemblable consacrée tant par l'article 22 de la Convention que la directive 2011/16, de manière que c'est à bon droit qu'ils ont annulé la décision directoriale déférée.

Il s'ensuit que l'appel sous examen laisse d'être justifié et que le jugement entrepris est à confirmer.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure de 3.000 euros formulée par l'intimé est cependant à rejeter, étant donné que suivant l'ensemble des éléments de la cause, il n'apparaît pas comme inéquitable de laisser à sa charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

#### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 18 mars 2015 en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
partant, confirme le jugement entrepris du 4 mars 2015,  
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 3.000 euros formulée par l'intimé,  
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,  
Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 21 mai 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier de la Cour administrative